GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33657C
Inscrit le 22 novembre 2013

Audience publique du 25 septembre 2014

**Appel formé par
la société anonyme de droit luxembourgeois ... S.A., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 14 octobre 2013 (n° 31272 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33657C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 22 novembre 2013 par Maître Marc KLEYR, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, n° fiscal …, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 14 octobre 2013 l'ayant déboutée de son recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation, d'une part, du bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue émis le 1er février 2012 par l'administration des Contributions directes, section des impôts sur salaires, Bureau d'imposition RTS-..., et, d'autre part, de la décision de rejet de réclamation du directeur de l'administration des Contributions directes du 31 mai 2012, émise comme suite à une réclamation introduite en date du 15 mars 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 23 décembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 22 janvier 2014 par Maître Marc KLEYR pour compte de la société ... S.A.;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 21 février 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Emmanuel GLOCK, en remplacement de Maître Marc KLEYR, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 mars 2014.

Le bureau d'imposition RTS-... de la section des impôts sur salaires du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le *« bureau d'imposition »* procéda en date du 26 janvier 2012, en application des dispositions de l'article 136 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* », et du règlement grand-ducal du modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, ci-après désigné par le « *règlement grand-ducal du 27 décembre 1974* », à une révision des retenues d'impôt à opérer par la société anonyme ... S.A., ci-après la « *société* ... », à déclarer par elle et à verser par ses soins à l'administration des Contributions directes du chef des rémunérations allouées à son personnel salarié et retraité.

Le bureau d'imposition émit le 1er février 2012 à l'encontre de la société ... un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue en opérant des redressements d'un montant de … euros pour l'année fiscale 2009 et d'un montant de … euros pour l'année fiscale 2010.

La société ... introduisit, par courrier du 15 mars 2012, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après visé par le « *directeur* », à l'encontre dudit bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue, par laquelle, en substance, elle contesta l'imposition des rachats de voitures de service effectués par ses employés en exécution d'options d'achat prévues dans les contrats leasing de voitures au profit de certains salariés.

Par décision du 31 mai 2012 (n° C17465 du rôle), le directeur confirma intégralement le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue et rejeta en conséquence la réclamation comme étant non fondée sur base des motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 21 mars 2012 par les sieurs … …, … … et … …, au nom* la société anonyme ... S.A.*, avec siège à L-…, pour réclamer contre le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009 et 2010, émis le 1er février 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de la retenue sur traitements et salaires (R.T.S.) d'avoir imposé l'avantage en nature découlant de la cession d'options d'achat prévues dans les contrats leasing de voitures au profit de certains salariés ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public, qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la requête tend à confondre une circulaire administrative, notamment la circulaire L.I.R. 104/1, avec une base légale, alors que les circulaires et notes

de service du directeur des contributions s'analysent en de simples instructions internes à l'adresse de ses fonctionnaires qui partant sont seuls à être liés ;

Considérant, quant aux bases légales, que l'article 95 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (en abrégé L.I.R.) définit comme revenus d'une occupation salariée les émoluments et avantages obtenus en vertu d'une occupation dépendante ;

que la notion d'avantages vise au-delà de toutes recettes en espèces aussi tous les biens, ne consistant pas en espèces, mais appréciables en argent (cf : doc. parl. 571^4, p. 210);

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 1er de l'article 104 L.I.R., sont considérés comme recettes tous les biens et avantages, tant en espèces qu'en nature, mis à la disposition du salarié dans le cadre de l'une des catégories de revenus nets mentionnés aux numéros 4 à 8 de l'article 10 L.I.R., comprenant donc, notamment par le prédit numéro 4, les revenus nets provenant d'une occupation salariée ;

qu'aux termes de l'alinéa 2 dudit article 104 L.I.R., les biens et avantages ne consistant pas en espèces (...) sont estimés aux prix moyens usuels du lieu de consommation ou d'usage et de l'époque de la mise à disposition ;

Considérant donc que les recettes ne consistant pas en espèces sont à évaluer aux prix moyens usuels du lieu de consommation ou d'usage et de l'époque de la mise à disposition ;

que le prix moyen usuel est représenté par le prix que le contribuable (et non pas le débiteur) aurait dû débourser pour se procurer les biens ou les avantages en question ;

qu'il est donc possible que la valeur du bien ou de l'avantage, telle qu'elle est évaluée pour l'imposition du bénéficiaire, ne concorde pas avec ce que le débiteur a dû dépenser pour ce bien ou avantage et, le cas échéant, avec le montant que le débiteur est en droit de porter en déduction à titre de dépenses d'exploitation (doc. parl cit. p. 211) ;

Considérant que la requête tend encore à faire l'amalgame entre l'utilisation d'une voiture mise à la disposition d'un salarié et l'acquisition à titre personnel de cette voiture à un prix de faveur ;

qu'il n'est cependant pas licite de cumuler d'une part l'avantage fiscal imposable, résultant de l'utilisation et celui résultant d'un prix d'achat réduit d'une voiture afin d'en construire un prix fictif total de ladite voiture ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136, alinéa 1er L.I.R. les rémunérations d'une occupation salariée au sens de l'article 95 L.I.R. sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ;

que, d'ailleurs, aux termes de l'article 136, alinéa 4 L.I.R., l'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir ;

qu'enfin, au cas où l'employeur défaillit, c'est à bon droit que le bureau RTS régularise la retenue en conformité avec la loi (cf. : Trib. adm., 15 juillet 2009, n° 24950 du rôle) ;

Considérant en outre qu'en cas de détermination inexacte, comme en l'espèce, l'impôt peut être fixé par l'administration conformément à l'article 136, alinéa 7 L.I.R. ;

Considérant qu'il convient encore de relever que c'est à tort que la requête introductive soutient qu'une acceptation, dans le passé, de certaines pratiques comptables, respectivement d'avantages non-déclarés, impliquerait une obligation à charge du bureau d'imposition de les accepter également pour les années litigieuses; qu'en effet, en vertu du principe de l'annualité de l'impôt, consacré notamment à l'article 1er L.I.R., la situation du

contribuable doit être considérée pour chaque année d'imposition suivant des données et caractéristiques propres, établies du moment ;

Considérant particulièrement à ce titre que le règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions (en tant que disposition d'exécution de l'article 136 L.I.R.) prévoit le contrôle rétroactif et ex post en son article 16, alinéa 1er : « Le bureau R.T.S. contrôle la régularité des opérations relatives à la retenue sur les salaires et pensions et à la bonification de crédits d'impôt, ainsi qu'à la déclaration de retenues et des crédits d'impôt bonifiés, en procédant à des révisions périodiques des pièces comptables documentant les opérations précitées accomplies par les établissements situés dans son rayon de compétence. La cadence des révisions devrait être au moins trisannuelle sans préjudice de révisions extraordinaires, notamment en cas d'irrégularités de la déclaration et du versement de la retenue d'impôt » ;

Considérant qu'il ressort à suffisance de preuve que les prix fixés en l'occurrence par l'employeur et payés par les salariés concernés n'ont plus le moindre rapport avec la réalité du marché des voitures d'occasion , soit entre autres exemples l'acquisition pour 54,53 € d'une voiture, vieille de 24 mois, valant 36.735,54 € à l'état neuf, voire 29,41 € pour une voiture de 27 mois, valant 34.199,98 € à l'état neuf ;

Considérant à cet égard que la méthode d'évaluation simple du bureau R.T.S. se trouve justifiée par son applicabilité claire tout comme par son approche au plus près de la réalité économique (dévaluation du prix d'achat de 35 % la première année, 10 % chaque année subséquente) ;

que d'ailleurs le bureau d'imposition a, en raison et équité, admis tous les prix de rachat un tant soit peu proches de la réalité économique ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ; (...) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 10 août 2012, la société ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation, d'une part, du bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue du 1er février 2012 et, d'autre part, de la décision de rejet du directeur précitée du 31 mai 2012.

Dans son jugement du 14 octobre 2013, le tribunal administratif déclara le recours irrecevable pour autant qu'il était dirigé contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue émis le 1er février 2012, reçut le recours en réformation en la forme dans la mesure où il était dirigé à l'encontre de la décision du directeur du 31 mai 2012, le déclara cependant non fondé et en débouta la demanderesse, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et finalement déclara irrecevables les demandes d'injonction, complétées par des demandes en condamnation de l'administration des Contributions directes à une peine d'astreinte ainsi que d'allocation d'intérêts compensatoires et mit les frais de l'instance à charge de la demanderesse.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 22 novembre 2013, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 14 octobre 2013.

Tout en admettant que la mise à disposition au salarié d'une voiture de service prise en leasing ou location par l'employeur est à considérer comme un avantage en nature au sens de l'article 104 LIR et qu'ainsi, conformément à l'article 4 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974, l'employeur est obligé d'inscrire cet avantage au compte de salaire qui sert de base à la déclaration et au versement de la retenue d'impôt, l'appelante fait valoir que ni la circulaire du directeur LIR n° 104/1 du 18 février 2009 ayant pour objet l'évaluation de

certains avantages accordés par l'employeur à ses salariés, ci-après désignée par la « *circulaire 104/1* », ni un quelconque règlement grand-ducal ne visent le traitement fiscal de l'avantage pouvant résulter de la possibilité de racheter à sa valeur résiduelle la voiture de service par le salarié et que l'administration n'aurait jamais prétendu appliquer les articles 95 et 104 LIR à cette fin. En outre, la circulaire 104/1 prévoirait une évaluation forfaitaire, basée sur le prix global d'acquisition, de l'avantage résultant de la mise à disposition d'une voiture et cette évaluation forfaitaire comprendrait déjà le rachat de la voiture de service à la fin du contrat de leasing, comme en témoignerait également la pratique administrative suivie pendant de nombreuses années.

Elle estime que dans son jugement entrepris, le tribunal aurait adopté une approche juridique en distinguant entre l'avantage résultant de la mise à disposition d'une voiture de service pendant la période de location et l'avantage, dissociable d'après le tribunal, découlant de la possibilité accordée au salarié de racheter la voiture à sa valeur nominale. Or, les textes légaux ne feraient pas cette distinction d'ordre juridique et préconiseraient plutôt une approche économique. Il faudrait ainsi admettre que la notion de mise à disposition serait neutre et que ladite mise à disposition pourrait se faire par différents moyens comme la location par l'employeur et l'utilisation par le salarié, tout comme l'achat par l'employeur et le don au salarié ou l'acquisition par l'employeur et la concession de l'usufruit ou du droit d'usage au salarié ou, enfin, la cession du droit de rachat de la voiture, la notion économique de mise à disposition englobant toutes ces possibilités. L'appelante estime partant que le tribunal aurait introduit une distinction juridique dans un texte fiscal que celui-ci ne comporterait pas. Par voie de conséquence, l'évaluation forfaitaire fondée sur le prix d'acquisition global mis à la base de l'imposition de l'avantage découlant de la mise à disposition d'une voiture de service, telle que prévue par la circulaire 104/1, comprendrait déjà le droit de racheter la voiture, vu que dans l'hypothèse contraire, elle devrait logiquement porter seulement sur une partie du prix d'acquisition, de manière qu'aucune imposition séparée ou supplémentaire ne serait à opérer du chef du rachat de la voiture par le salarié. Dès lors, en procédant à l'imposition du droit de racheter une voiture à l'issue d'un contrat de leasing par application d'une grille d'évaluation forfaitaire qui serait fonction de la durée du contrat de leasing et du prix payé à la levée de l'option, l'administration se serait donnée une nouvelle ligne de conduite qui ne se situerait plus dans le cadre des dispositions légales et réglementaires en question.

Aux termes de l'article 104 (1) LIR, « *sont considérés comme recettes tous les biens et avantages, tant en espèces qu'en nature, mis à la disposition du contribuable dans le cadre de l'une des catégories de revenus nets mentionnées aux numéros 4 à 8 de l'article 10* », tandis qu'aux termes de l'article 95 (1) LIR, « *1) sont considérés comme revenus d'une occupation salariée : 1. les émoluments et avantages obtenus en vertu d'une occupation dépendante et les pensions allouées par l'employeur, avant la cessation définitive de cette occupation* ».

La notion d'avantage est définie dans les travaux parlementaires à la base de la LIR comme « *toute fourniture ou prestation de service appréciable en argent* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571[4], *ad* art. 112, p. 165). Au vœu de l'article 95 (1) LIR, un avantage rentre dans la catégorie des revenus d'une occupation salariée si la cause de sa mise à disposition au contribuable réside dans son activité salariée.

La question qui divise les parties est celle de savoir si un salarié bénéfice d'un avantage en nature lorsque l'employeur, en sa qualité de preneur du leasing relatif à une voiture mise à la disposition de son salarié également pour ses déplacements privés, n'entend pas lui-même mettre à profit une clause prévue dans le contrat lui permettant de racheter la voiture à l'issue du leasing à une valeur préalablement déterminée, mais confère cette faculté

de rachat à son salarié qui a utilisé effectivement la voiture jusque lors et qui lève en conséquence l'option lui ainsi concédée.

Dès lors que la valeur de rachat de la voiture d'après les stipulations du contrat de leasing correspond à sa valeur du marché en tant que voiture d'occasion, le salarié ne bénéficie d'aucun avantage particulier dès lors qu'il doit débourser un montant équivalent par rapport à une acquisition d'une voiture identique sur le marché de l'occasion. Le seul avantage pour le salarié réside dans le fait de pouvoir continuer à utiliser la même voiture après le rachat, ce qui représente néanmoins un simple avantage d'agrément non appréciable en argent.

Si par contre la valeur de rachat est inférieure à la valeur de marché de la voiture, le salarié peut alors acquérir un bien d'une certaine valeur à un prix inférieur et la différence entre la valeur réelle et le prix de rachat représente alors un accroissement de la fortune du salarié. L'avantage en nature réside ainsi dans la possibilité conférée au salarié et utilisée par ce dernier d'obtenir à travers la levée de l'option de rachat à la place de son employeur un accroissement de sa fortune grâce à la valeur de marché supérieure de la voiture par rapport à sa valeur de rachat. Ledit avantage est appréciable en argent en ce qu'il représente la différence entre deux valeurs pouvant être objectivement fixées, à savoir la valeur de marché et la valeur de rachat.

Quant à la question de savoir si cet avantage se trouve couvert par le régime d'imposition de l'avantage de la mise à la disposition d'une voiture tel que cadré par la circulaire 104/1, il convient de rappeler que celle-ci définit dans son point 3.1. le champ de l'avantage en nature y visé comme suit : « *Est visée la voiture appartenant à l'employeur ou prise en leasing ou en location par ce dernier et servant à ses besoins professionnels, mais qui peut aussi être utilisée par le salarié pour ses déplacements privés. Est également visée la voiture mise à la disposition du salarié pour effectuer ses trajets de son domicile à son lieu de travail et utilisée également pour ses déplacements privés* ». Il faut donc conclure que la situation visée est celle où l'employeur est le propriétaire ou le détenteur de la voiture et où le salarié se voit conférer un simple droit d'utilisation de la voiture, également pour ses besoins privés et ses trajets entre son domicile et son lieu de travail. La situation distincte de la propriété ou détention de la voiture par le salarié se trouve expressément exclue par la circulaire. Contrairement aux allégations afférentes de l'appelante, la notion de mise à disposition n'est partant point utilisée dans la circulaire 104/1 dans un sens neutre, mais elle vise, conformément à son point 3.1., des constellations factuelles bien précises. L'avantage en nature pour le salarié couvert par le régime d'imposition prévu par la circulaire 104/1 réside ainsi dans un droit d'utilisation lui permettant d'accomplir pendant une certaine période de temps ses déplacements privés au-delà de ses trajets entre son domicile et son lieu de travail en voiture sans devoir exposer lui-même les frais relatifs à l'acquisition et l'entretien de cette voiture. L'avantage consiste ainsi en un appauvrissement évité.

Par voie de conséquence, tandis que l'avantage en nature de la mise à disposition d'une voiture s'analyse en un droit d'utilisation qui évite un certain appauvrissement au salarié, l'avantage relatif au rachat de celle-ci se situe dans la sphère des mutations de biens et procure un accroissement de fortune. En outre, comme le tribunal l'a relevé à bon droit, les deux avantages sont aussi temporellement et matériellement distincts, étant donné que le moment où le salarié peut profiter de l'avantage de devenir propriétaire d'une voiture à un prix moindre que le prix du marché est nécessairement postérieur à l'époque durant laquelle il a pu profiter de la voiture de service pour ses besoins privés, de manière qu'ils donnent lieu à deux faits générateurs de l'impôt temporellement et matériellement distincts.

Au vu de ces différences à la fois dans leur nature et dans leurs effets économiques, ces deux avantages doivent être considérés comme juridiquement et économiquement distincts, de manière que l'avantage découlant du rachat ne peut pas être considéré comme

couvert par le régime d'imposition prévu par la circulaire 104/1 pour les besoins de l'application des articles 95 (1) et 104 (1) LIR.

Or, l'appelante ne conteste pas qu'elle avait conclu avec une société de leasing des contrats de leasing prévoyant une clause de rachat, par laquelle elle pourrait, en tant que souscripteur, acheter les voitures concernées à la fin du contrat de leasing pour un prix déterminé, et qu'elle avait conclu avec certains de ses salariés des contrats de travail, respectivement des avenants afférents, stipulant, relativement à la mise à disposition d'un véhicule, que l'appelante s'engageait, sur première demande, à céder l'option d'achat relative au véhicule pris en leasing à son salarié qui pourra alors acquérir la voiture à une valeur résiduelle déterminée. De fait, plusieurs salariés de l'appelante ont mis à profit cette faculté et racheté les voitures qu'ils avaient jusque lors à leur disposition en vertu de contrats de leasing conclus par l'appelante.

C'est partant à juste titre que les premiers juges ont conclu que le rachat, par le salarié, d'un véhicule pris en leasing par son employeur à un prix inférieur à sa valeur sur le marché constitue un avantage en nature imposable en définitive dans le chef du salarié en application des articles 95 (1) et 104 (1) LIR et qui n'est pas couvert par l'avantage de la mise à disposition d'une voiture tel que visé et imposé conformément à la circulaire 104/1. Par voie de conséquence, l'argumentation de l'appelante tirée d'une absence de base légale est à rejeter pour ne pas être fondée.

En deuxième lieu, l'appelante affirme que, même si ce n'était pas l'imposition du droit de rachat des voitures de service par les salariés qui manque de base légale, du moins la méthode forfaitaire d'évaluation utilisée par l'administration, consistant en une grille fixant la valeur de marché en fonction de l'âge de la voiture, manquerait de base légale. Elle se prévaut de l'article 104 (2) LIR qui imposerait l'évaluation au prix moyen usuel du lieu de consommation ou d'usage et de l'époque de la mise à disposition ainsi que de l'article 104 (3) LIR qui prévoirait un règlement grand-ducal pour l'évaluation forfaitaire de recettes en nature pour en déduire que l'article 104 (2) LIR n'admettrait pas lui-même une évaluation forfaitaire et qu'une grille forfaitaire d'évaluation telle celle utilisée par l'administration nécessiterait la validation à travers un règlement grand-ducal basé sur l'article 104 (3) LIR.

L'appelante estime que la discussion menée par l'Etat en relation avec l'article 136 (7) LIR manquerait de pertinence en ce que cette disposition traiterait de la question de la fixation de l'impôt à retenir à la source, mais non pas de celle de l'évaluation d'un avantage en nature qui serait un préalable nécessaire à l'impôt et qui serait illégale en l'espèce en ce qu'elle serait forfaitaire sans être prévue par un règlement grand-ducal. Ce serait partant à tort que le tribunal s'est fondé sur cette disposition qui permettrait certes de fixer l'impôt que l'employeur n'a pas déclaré et retenu, mais qui ne constituerait pas une base d'évaluation permettant d'asseoir le calcul de l'impôt. Ce serait pareillement à tort que le tribunal s'est référé à l'article 136 (4) LIR pour critiquer l'appelante pour ne pas avoir retenu l'impôt relatif au prétendu avantage en nature résultant de l'acquisition personnelle d'une voiture de service à sa valeur nominale par le salarié.

L'article 104 (2) LIR dispose que « *les biens et avantages ne consistant pas en espèces, tels que le logement, le chauffage, la nourriture, les marchandises et autres prestations, sont estimés aux prix moyens usuels du lieu de consommation ou d'usage et de l'époque de la mise à disposition* ». Il énonce ainsi la règle d'évaluation générale à appliquer par rapport à toutes les différentes formes d'avantages en nature qui peuvent se présenter en pratique. Le critère est celui du prix moyen usuel de l'avantage qui correspond au prix que le contribuable bénéficiaire aurait dû débourser pour se procurer l'avantage concrètement en cause. En présence, comme en l'espèce, d'un avantage en nature qui représente la différence entre deux prix, à savoir la valeur de rachat fixée dans un contrat de leasing et la valeur de la

voiture sur le marché d'occasion, il s'agit partant de déterminer cette dernière valeur afin de pouvoir fixer, le cas échéant, le montant de l'avantage en nature.

Il est vrai que la règle de l'article 104 (2) LIR pourrait *a priori* être comprise comme impliquant que la valeur sur le marché d'occasion soit fixée de manière individualisée pour la voiture concrètement en cause en tenant compte de sa marque, de son modèle, de son équipement, de son état, du kilométrage parcouru et de sa cote sur le marché de l'occasion local. Or, en premier lieu, la valeur d'une voiture d'occasion peut osciller dans une certaine fourchette selon l'aléa d'une rencontre plus ou moins parfaite entre l'offre et la demande. En deuxième lieu, l'obligation faite à l'administration de rechercher une valeur d'occasion pour chaque voiture individuellement en fonction de ses caractéristiques prévisées entraînerait pour elle des démarches et des recherches fastidieuses qui ne peuvent être considérées comme voulues par le législateur en ce qu'elles seraient de nature à affecter négativement la fixation de l'impôt dans des délais raisonnables, tout comme pareille façon de procéder serait de nature à donner lieu assez fréquemment à des discussions et contestations de la part des personnes concernées. Dans ces conditions, une grille uniforme fixant la valeur résiduelle des voitures en fonction de leur âge peut être considérée comme une exécution de la fixation de l'avantage en cause conforme au critère du prix moyen usuel et non pas comme simple forfait pour autant que cette grille corresponde à un typage ou à une standardisation qui reste conforme à la réalité économique.

La grille appliquée en l'espèce par l'administration et contestée par l'appelante correspond à l'admission, par rapport à toute voiture, d'une décote de valeur de 35% par rapport au prix d'acquisition pour la première année suivant sa première immatriculation et une décote de 10% pour chaque année subséquente.

Si l'appelante affirme que cette grille pêcherait par son caractère forfaitaire, elle ne prouve, voire n'allègue même pas que ladite grille aboutirait dans un ou plusieurs cas concrets de rachats de voitures par ses salariés à des résultats qui s'écarteraient significativement de la réalité économique, de manière que son argumentation n'est pas de nature à affecter concrètement la validité de la façon de procéder de l'administration.

Il y a lieu d'ajouter que l'article 104 (3) LIR, disposant qu' « *un règlement grand-ducal pourra réglementer l'évaluation forfaitaire de certaines recettes en espèces et en nature* », n'impose pas obligatoirement un règlement grand-ducal pour toute mesure de forfaitarisation, mais prévoit la faculté d'instaurer des régimes forfaitaires d'imposition essentiellement pour des avantages dont les évaluations ont une incidence également en matière de cotisations d'assurances (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, doc. parl. 571[4], *ad* art. 120, p. 211). Dès lors, l'absence d'un règlement grand-ducal prévoyant la grille de décote de valeur appliquée en l'espèce par l'administration dans le cadre des fixations de suppléments de retenues d'impôt n'est pas de nature à énerver la légalité de ces impositions.

Par rapport aux dispositions de l'article 136 (7) LIR, il convient simplement de préciser que ce texte autorise l'administration à fixer la retenue sur traitements et salaires notamment en cas de détermination inexacte des retenues, mais que cette fixation de retenues doit logiquement être effectuée sur la base des éléments de rémunération non correctement soumis à la retenue et dont le montant ou la valeur doivent être déterminés en conformité avec les dispositions de fond afférentes, dont notamment l'article 104 (1) LIR. Or, ainsi qu'il vient d'être retenu ci-avant, l'administration a valablement conclu à l'existence d'avantages en nature en faveur de certains salariés de l'appelante découlant de la faculté leur conférée de racheter les voitures utilisées par eux jusque lors sur base d'un contrat de leasing conclu par l'appelante dans l'hypothèse vérifiée de l'acquisition à la valeur de rachat inférieure à la valeur du marché de ces voitures au moment du rachat et procédé à la détermination de l'import de ces avantages conformément à l'article 104 (1) LIR, de manière que

l'administration a valablement pu, lors du contrôle effectué par elle, fixer les retenues en souffrance sur base des montants des avantages ainsi déterminés.

Le deuxième moyen de l'appelante est partant également à rejeter.

En troisième lieu, l'appelante soutient qu'au-delà d'une certaine durée de mise à disposition de la voiture par l'employeur concédée à son salarié, l'imposition de la valeur mensuelle de l'avantage découlant de l'utilisation, fixée à 1,5% de la valeur du véhicule neuf, et l'imposition de l'avantage découlant du rachat de la voiture à la valeur de rachat fixée dans le contrat de leasing conduiraient à une taxation de plus de 100% de la valeur d'acquisition de ce véhicule. Ainsi, l'application de la grille prévisée fixant la valeur résiduelle en fonction de l'âge du véhicule dans le cadre de la mise en compte de la combinaison des deux avantages en nature aurait pour conséquence une taxation dépassant la valeur du véhicule à partir du 38e mois de mise à disposition du véhicule, de manière que chaque salarié qui ferait usage après ledit 38e mois de la faculté de racheter le véhicule mis jusque lors à sa disposition à la valeur de rachat contractuelle serait taxé deux fois. Selon l'appelante, ces deux avantages n'en constitueraient cependant qu'un seul, même si la mise à disposition se découpait en une utilisation pendant une certaine période de location en un rachat par la suite. Il faudrait en effet se demander quel prix le salarié aurait dû débourser pour se procurer le même avantage global et ce prix correspondrait au prix d'acquisition de la voiture. L'imposition de cet avantage global devrait dès lors pour le moins cesser lorsqu'il aurait fait l'objet d'une imposition sur la totalité de sa valeur correspondant au prix moyen usuel que le contribuable aurait dû débourser pour se procurer la voiture en cause, sous peine d'aboutir à une double taxation non conforme à la loi.

L'Etat insiste par contre sur la considération qu'il s'agirait en fait de deux sortes d'avantages en nature qui seraient manifestement de natures différentes et dont les salariés pourraient bénéficier à des moments différents, en sorte que les textes fiscaux invoqués par l'appelante soumettraient ces avantages à des impositions séparées en ce que l'avantage tiré du droit d'usage d'une voiture par le salarié serait imposable à l'époque de l'usage et que le rachat d'une voiture à un prix de faveur serait imposable à l'époque de l'acquisition de la voiture. L'argumentation de l'appelante relative à l'unicité de l'avantage aboutirait à une non-imposition d'un certain avantage en nature qui serait contraire aux textes prévisés. Selon l'Etat, en se référant uniquement à l'avantage tiré de l'utilisation gratuite par le salarié d'une voiture de service mise à sa disposition par son employeur et à son imposition, l'appelante méconnaîtrait également la règle d'évaluation de l'article 104 (2) LIR tant en ce qui concerne la méthode d'évaluation, qui imposerait la prise en compte du prix moyen usuel de la voiture, que le moment auquel il faut se placer pour l'application de l'évaluation, à savoir la date d'acquisition de la voiture. Il faudrait ainsi se référer à la valeur économique réelle d'une voiture au moment précis où le salarié en devient propriétaire afin de déterminer l'avantage séparé en faveur du salarié au moment du rachat de la voiture, ce dont l'argumentation de l'appelante manquerait de tenir compte en faisant l'amalgame entre l'avantage tiré de l'utilisation gratuite de la voiture pour des déplacements privés et l'avantage tiré de l'acquisition à titre personnel à un prix de faveur et en ne tenant pas compte du moment précis auquel l'acquisition a lieu. Les développements de l'appelante méconnaîtraient également le principe de l'annualité de l'imposition au vu des faits générateurs d'imposition tant matériellement que temporellement distincts. De plus, il faudrait se placer dans l'optique du salarié en comparant la situation d'un salarié qui se voit concéder un tel avantage d'un rachat de la voiture à un prix de faveur par rapport à un salarié ne bénéficiant pas de cet avantage et devant se procurer une voiture similaire sur le marché en déboursant le prix du marché. L'article 104 LIR tendrait précisément à imposer ces augmentations de la capacité contributive en tant qu'avantages en nature dans le cadre d'une activité salariée.

L'Etat insiste encore sur le fait que les mises en compte d'avantages en nature du chef de rachats de voitures à l'égard de certains salariés de l'appelante et les fixations des retenues afférentes auraient été effectuées dans des cas où les prix payés par les salariés n'auraient plus aucun rapport avec la réalité du marché et que tous les prix de rachat tant soit peu proches de la réalité auraient été admis pour des motifs d'équité.

En premier lieu, il convient de relever que dans le cas de figure où le régime prioritaire de l'évaluation d'après le prix de revient kilométrique visé au point 3.2.1. de la circulaire 104/1 n'est pas appliqué, le régime forfaitaire d'imposition de l'avantage en nature consistant dans la mise à disposition d'une voiture de service pour des déplacements non professionnels tel que mis en place par la circulaire 104/1 repose, au vœu de son point 3.2.2., « *dans tous les cas sur le prix global d'acquisition du véhicule à l'état neuf, y compris options et TVA, diminué, le cas échant, de la remise accordée à l'acquéreur* ». Ce régime opère ainsi en quelque sorte une balance forfaitaire entre le facteur diminutif de l'avantage consistant dans l'usage professionnel partiel de la voiture par le salarié et le facteur d'accroissement de l'avantage consistant dans les frais variables qui sont éventuellement compris dans le prix du leasing ou les frais pris en charge par l'employeur, la circulaire 104/1 précisant par ailleurs dans son point 3.2.2.1.2. que la prise en charge des frais variables par le salarié ne réduit pas le montant imputé de l'avantage. La circulaire 104/1 érige ainsi le prix global d'acquisition de la voiture à l'état neuf en point de référence unique pour la détermination forfaitaire de l'avantage en nature en question et fixe la valeur mensuelle de l'avantage à 1,5% dudit prix, de manière qu'en principe le salarié se sera vu imputer comme avantage l'intégralité de ce même prix après une mise à disposition de la voiture durant 66,66 mois.

En deuxième lieu, il convient d'admettre que même si les deux avantages en nature de la mise à la disposition de la voiture de service pour des déplacements non professionnels et du rachat de cette voiture à un prix de faveur sont juridiquement et économiquement distincts en tant que tels et qu'ils donnent lieu à des faits générateurs différents, il n'en reste pas moins qu'ils ont pour dénominateur commun un même objet, à savoir la voiture d'abord utilisée et ensuite rachetée par le salarié. Or, ce raccrochement des deux avantages à un même objet doit entraîner la conséquence que même s'ils ont chacun une valeur propre, lesquelles sont imputables au salarié successivement aux moments respectifs de leur attribution, c'est la valeur globale de l'objet unique qui est appelée par essence à plafonner la mise en compte des deux avantages en nature, de manière que, contrairement à l'argumentation développée par l'Etat, ces deux avantages ne sauraient être imputés au salarié de manière entièrement séparée. Par rapport à une voiture, il faut partant mettre sur un pied d'égalité, d'une part, le salarié qui acquiert lui-même une voiture neuve ou la prend en leasing pour ses déplacements non professionnels et qui paie partant soit le prix d'acquisition et les frais de fonctionnement subséquents, soit les mensualités de leasing et le prix de rachat et, d'autre part, le salarié qui bénéficie des deux avantages en nature de la mise à la disposition de la voiture de service pour ses déplacements privés durant une certaine période et du rachat subséquent de ladite voiture à un prix de faveur. En effet, au-delà du total des prix d'acquisition et frais, voire mensualités de leasing et du prix de rachat déboursés par le salarié ne bénéficiant pas des deux avantages en question, l'autre salarié qui en bénéficie ne peut plus être considéré comme ayant reçu un avantage consistant en une fourniture appréciable en argent au sens de l'article 104 (1) LIR. Dans la mesure où la circulaire 104/1 attache, d'après les développements du premier point ci-avant, l'évaluation de l'avantage en nature pour le salarié de l'usage gratuit de sa voiture de service forfaitairement à un certain pourcentage du prix d'acquisition global, il y a lieu de se référer au même critère unique du prix d'acquisition global pour la comparaison avec le salarié qui ne bénéficie pas du même avantage en nature.

Eu égard à ces deux points, il y a lieu de conclure que l'imputation successive au salarié bénéficiaire des deux avantages en nature découlant de la mise à la disposition gratuite d'une voiture de service pour des déplacements non professionnels et du rachat de cette voiture à un prix de faveur doit être plafonnée au prix d'acquisition global de la voiture en cause tel que défini au point 3.2.2. de la circulaire 104/1, ce prix d'acquisition devant être réduit à concurrence des participations aux frais de la part du salarié reconnues comme déductibles par les points 3.2.2.1. et 3.2.2.2. de la même circulaire.

D'un autre côté, la Cour ne peut pas suivre l'argumentation de l'appelante suivant laquelle ce plafonnement devrait prendre effet dès le moment où le rachat par le salarié est effectué après le 38e mois de la mise à disposition gratuite. Les différents facteurs variables qui influent sur la détermination des deux avantages en cause, dont notamment une éventuelle participation aux frais du salarié et le montant du prix de rachat conventionnellement fixé, ne permettent en effet pas de déterminer un délai fixe général pour l'application du plafonnement, en sorte que le montant cumulé des deux avantages mis en compte et le prix d'acquisition global, éventuellement réduit des participations aux frais du salarié, doivent être déterminés au cas par cas.

Au vu de ces développements, il y a partant lieu de conclure que l'appelante se prévaut à juste titre d'un plafonnement sur base du prix d'acquisition global par rapport à l'imputation successive des deux avantages en nature de l'usage gratuit de la voiture de service à des fins non professionnelles et de son rachat à un prix de faveur et que c'est à tort que le directeur a confirmé le bulletin en cause en admettant le principe de l'imputation entièrement séparée des deux avantages en question sans y porter la restriction découlant du plafonnement au prix d'acquisition global à prendre en considération et en s'abstenant de vérifier dans chaque cas de rachat d'une voiture de service par un salarié de l'appelante si ce plafond a été dépassé, hypothèse dans laquelle l'avantage du chef du rachat et la retenue afférente devraient être corrigés en conséquence.

Dans la mesure où les moyens de l'appelante relatifs à la légalité de l'imposition de l'avantage découlant pour le salarié de l'usage de la faculté de racheter à un prix de faveur la voiture mise jusque lors à sa disposition par son employeur pour ses déplacements non professionnels sont justifiés non pas en leur principe mais seulement dans la mesure où le cumul de cet avantage avec le total de l'avantage successivement imputé en raison de la mise à la disposition de la voiture dépasse le prix d'acquisition global de la voiture, il y a lieu d'examiner encore le moyen de l'appelante tiré du non-respect des principes de la confiance légitime et de non-rétroactivité.

L'appelante fait en effet valoir que la pratique constante de l'administration jusqu'en l'année 2011 aurait été d'admettre que l'imputation forfaitaire mensuelle de 1,5% du prix d'acquisition global aurait été de nature à couvrir la totalité de l'avantage que l'employeur pouvait accorder à son salarié en relation avec une voiture de service, de manière à ne pas avoir procédé à une imposition séparée ou complémentaire de l'exercice de l'option d'achat en fin de contrat de leasing par le salarié. Le directeur aurait implicitement admis ce changement de pratique administrative dans sa décision entreprise, mais tenté de le justifier par le principe de l'annualité de l'impôt et la possibilité du contrôle *ex post* prévue par le règlement grand-ducal du 27 décembre 1974. Afin d'étayer la réalité de ce revirement de pratique administrative, l'appelante souligne que lors d'une précédente procédure de révision des retenues sur traitements et salaires, l'administration aurait demandé la production de pièces très détaillées concernant les voitures de service, y compris des copies des contrats de leasing ayant normalement comporté des clauses de rachat, mais que l'administration n'aurait à cette occasion fixé aucun supplément de retenue, ni enjoint à l'appelante de modifier sa pratique. En outre, lors de la procédure de révision ayant conduit au bulletin litigieux et ayant visé les années 2008 à 2010, seuls les rachats de voitures effectués par des

salariés au cours des années 2009 et 2010 auraient fait l'objet de fixations de suppléments de retenues.

Ce brusque revirement de la position de l'administration serait cependant constitutif d'une violation du principe de bonne foi au vœu duquel un contribuable qui se base légitimement sur une attitude constante de l'administration fiscale pourrait, sous certaines conditions, lui opposer ladite attitude en cas de changement d'attitude de sa part. En outre, le même revirement irait à l'encontre du principe de non-rétroactivité en ce qu'adopté en l'année 2011 par l'administration même pour des années d'imposition écoulées, à savoir pour les années 2009 et 2010, il n'aurait pas pu être anticipé ou prévu par l'appelante avec la conséquence qu'elle n'aurait pas pu prévoir sa situation fiscale. Or, la sécurité juridique à la base de ces deux principes imposerait que le contribuable puisse connaître d'avance les règles fiscales qui lui sont applicables et la manière dont elles lui seront appliquées. L'appelante en déduit que, même en supposant que la nouvelle position de l'administration soit conforme à la loi, elle ne devrait avoir d'effet que pour les exercices futurs afin de permettre aux contribuables concernés de prendre les dispositions nécessaires au vu de la modification de leur situation fiscale.

L'appelante ajoute finalement que le revirement imprévisible de la position de l'administration aurait pour elle la conséquence pratique d'une impossibilité totale de récupérer sur ses employés les montants d'impôt mis en compte du chef de l'avantage en nature de la cession du droit de racheter la voiture de service à la valeur résiduelle fixée par le contrat de leasing au motif que la plupart des bénéficiaires de cet avantage auraient aujourd'hui quitté son entreprise, voire même le Luxembourg.

En premier lieu, la Cour rejoint en substance les premiers juges dans leur analyse que la question litigieuse en l'espèce n'est pas celle de l'application de la loi fiscale dans le temps, étant donné que l'article 104 LIR, disposition au centre des débats, n'a pas été modifié depuis l'année 2002, mais celle d'une nouvelle interprétation sinon application de cet article par l'administration des Contributions directes, de sorte que ce n'est pas le principe de non-rétroactivité pour l'application des règles juridiques, en vertu duquel aucune autorité administrative ne peut légalement, sauf habilitation légale, fixer l'entrée en vigueur d'une décision, réglementaire ou individuelle, à une date antérieure à celle de sa publication, mais plutôt le principe de la protection de la bonne foi du contribuable et de la protection de celui-ci contre des changements de la doctrine administrative qui se trouve en cause en l'espèce.

Quant au principe de la confiance légitime, suivant lequel l'administré peut exiger de l'autorité administrative qu'elle se conforme à une attitude qu'elle a suivie dans le passé, il convient de relever que la protection de l'administré contre les changements brusques et imprévisibles de l'attitude de l'administration, en lui reconnaissant le droit de se fier à un comportement habituellement adopté par l'administration ou à des engagements pris par elle, ne saurait jouer au cas où la pratique antérieure suivie par l'administration n'était pas conforme à la loi (cf. Cour adm. 30 septembre 2003, n° 16534C du rôle, Pas. adm. 2012, v° Lois et règlements, n° 15, et autres décisions y citées). Dans cette dernière hypothèse, l'administré ne saurait ainsi imposer à l'administration de maintenir son attitude antérieure, voire de respecter une décision expresse prise en sa faveur, mais pareille situation peut tout au plus se solder par des dommages et intérêts en faveur du contribuable qui s'est en toute bonne foi fié à la position de l'administration et qui de ce fait a subi un préjudice.

Or, ainsi qu'il vient d'être retenu ci-avant, l'usage, par un salarié, de la faculté accordée par son employeur à ses salariés de racheter, à une valeur de rachat conventionnellement fixée qui est inférieure à la valeur de marché de la voiture au moment du rachat, à sa place une voiture de service jusque lors prise en leasing par l'employeur et mise à la disposition du salarié également pour ses déplacements non professionnels

constitue un avantage en nature au sens de l'article 104 (1) LIR, lequel avantage est imposable en tant que revenu provenant d'une occupation salariée conformément à l'article 95 (1) LIR s'il a été accordé sur base de la relation de travail. Une pratique administrative antérieure ayant toléré l'absence de mise en compte de cet avantage aux salariés et le défaut de retenues afférentes opérées par l'employeur n'était partant pas conforme à ces dispositions légales et ne saurait partant fonder une confiance légitime dans le chef de l'employeur.

Ce moyen de l'appelante est partant à abjuger.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel sous examen est partiellement justifié, de sorte que le jugement entrepris encourt la réformation partielle conformément au dispositif ci-après.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer pour moitié à l'appelante et pour moitié à l'Etat.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 22 novembre 2013 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation partielle du jugement entrepris du 14 octobre 2013, dit que l'imputation successive au salarié bénéficiaire des deux avantages en nature découlant de la mise à disposition gratuite d'une voiture de service pour des déplacements privés et du rachat de cette voiture à un prix de faveur doit être plafonnée à concurrence du prix d'acquisition global de la voiture en cause tel que défini au point 3.2.2. de la circulaire 104/1, ce prix d'acquisition devant être réduit par les participations aux frais de la part du salarié reconnues comme déductibles par les points 3.2.2.1. et 3.2.2.2. de la même circulaire, et qu'il y a lieu de vérifier dans chaque cas litigieux de rachat d'une voiture de service par un salarié de l'appelante si ce plafond a été dépassé, hypothèse dans laquelle l'avantage du chef du rachat et la retenue afférente sont à corriger en conséquence,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution,

fait masse des dépens des deux instances et les impose pour moitié à l'appelante et pour moitié à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 25 septembre 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative

L